



Redistribución y progresividad en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; un análisis con datos de panel

MIGUEL ÁNGEL BARBERÁN LAHUERTA

Facultad de Derecho

Universidad de Zaragoza

Recibido: Mayo, 2004

Aceptado: Mayo, 2006

Resumen

Durante los últimos años se ha producido un interesante debate sobre la conveniencia de mantener los impuestos sobre las herencias en los modernos sistemas fiscales. Sin embargo, esta intensa controversia no tiene todavía reflejo suficiente en el ámbito de la investigación académica y son escasos los estudios que abordan la justificación de su existencia y su situación real en el sistema tributario de nuestro país. El trabajo que se expone pretende valorar el principal soporte de este impuesto cual es su contribución a la redistribución de la riqueza. A partir de la metodología expuesta, realizamos una estimación sobre una base real de declarantes tanto de la progresividad teórica con que se han diseñado el impuesto como de su impacto redistributivo global, desagregándolo en sus diferentes elementos tributarios y por grupos de parentesco.

Palabras clave: Incidencia impositiva, progresividad, redistribución de la riqueza, sistema fiscal óptimo.

Clasificación JEL: H21, H23.

1. Introducción *

La redistribución de la riqueza es un tema de constante actualidad al que las autoridades deben dedicar especial empeño. El objetivo de reducir las desigualdades extremas en el reparto del fondo de riqueza y modificar la distribución originaria de ésta ha de tenerse muy en cuenta en la toma de decisiones públicas, si lo que se pretende es llegar sociedades donde la equidad y la igualdad de oportunidades estén presentes de forma efectiva. Normalmente, para llegar a esta situación, los gobiernos actúan a partir de dos instrumentos claves: las políticas de gasto público y la estructura con que se haya diseñado aquellos gravámenes que recaen sobre la riqueza.

La idea de redistribución se asocia, normalmente, con aquellos impuestos con estructura formal de gravamen progresiva, siendo abundantes los trabajos que se han ocupado de anali-

* El autor agradece los comentarios y sugerencias proporcionados por los evaluadores anónimos, que han contribuido a mejorar una versión preliminar del presente trabajo.

zar en profundidad la contribución a este respecto del IRPF ¹. Sin embargo, la literatura económica no suele fijarse en los impuestos patrimoniales los cuales, paradójicamente, encuentran entre sus fundamentos más destacados el de conseguir un conjunto de efectos redistributivos de la riqueza acorde con los valores socialmente aceptados. Precisamente, éste es el principal fundamento de la existencia de los impuestos sobre las transmisiones gratuitas en los modernos sistemas fiscales.

En nuestro país, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuenta teóricamente con una evidente estructura progresiva, lo cual debería ofrecer resultados redistributivos respecto a su objeto imponible. Para alcanzar este objetivo se ha dotado al impuesto de una tarifa inequívocamente progresiva, unos coeficientes multiplicadores en función del patrimonio previo y la proximidad familiar y una amplia gama de reducciones de la base imponible que pretenden aligerar la carga tributaria para aquellos componentes del círculo familiar más cercano. No obstante, aunque cuente con este premeditado diseño, los efectos redistributivos pueden producirse con una intensidad o en una dirección distinta de lo pretendido formalmente. Así, su importancia relativa respecto a su objeto imponible, las posibilidades de evasión fiscal o incluso el comportamiento de los sujetos alterando sus decisiones sobre los activos en los que localizar la riqueza son aspectos decisivos que condicionarán la incidencia que el impuesto pueda tener en la redistribución última de la riqueza. No obstante, el actual marco regulador que otorga amplias competencias a las Comunidades Autónomas en la configuración de los elementos esenciales del impuesto, supone el factor que más va a determinar los efectos pretendidos, que quedarán condicionados en gran parte por las reformas emprendidas en dichos territorios.

Precisamente, en torno a estas cuestiones versa el contenido de este trabajo. En él pretendemos abordar un análisis de algunos aspectos que afectan a la funcionalidad real del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado en la Comunidad Autónoma de Aragón. A partir de un panel de declarantes propio confeccionado para este fin realizaremos un estudio de su progresividad, tanto teórica como efectiva, así como de su aportación última en favor de la redistribución de la riqueza transmitida por medio herencias y donaciones. Más aún, nuestro objetivo consiste también en ofrecer un estudio particularizado de la aportación de los distintos componentes de la estructura del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al efecto redistributivo global. Así, no es objeto de nuestro análisis si su contribución es o no decisiva dentro del conjunto del sistema fiscal, sino si su estructura (a partir de cada uno de sus elementos esenciales) es la adecuada de acuerdo con el papel que tiene encomendado en los modernos sistemas fiscales. En definitiva, pensamos que un trabajo de este tipo contribuirá a conocer mejor la situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al abordar con el rigor del análisis económico el verdadero papel que juega respecto al objetivo redistributivo.

La estructura que presentamos consta de cinco partes diferenciadas. Los dos primeros apartados se refieren a analizar cuál es la situación actual del tributo en nuestro país y a realizar una revisión de las principales aportaciones académicas que se han realizado recientemente respecto a este Impuesto, dentro y fuera de nuestro país. A continuación abordaremos la des-

cripción de la base de datos utilizada, así como la metodología que seguiremos en nuestro análisis. En la siguiente sección del trabajo realizaremos un estudio de la progresividad del impuesto a partir de los diversos índices de progresión local y efectiva. Finalmente, y antes de las conclusiones, procederemos a la descomposición de los efectos redistributivos del impuesto a partir de sus más importantes elementos esenciales y por grupos de parentesco.

2. Situación actual del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está vigente desde 1987, si bien ha sido objeto de continuas reformas que han afectado tanto a la asignación de sus rendimientos como a competencias normativas y de gestión. Este proceso ha desembocado en la actualidad en un complejo marco normativo, donde el impuesto es de titularidad estatal aunque las Comunidades Autónomas tienen amplísimas facultades en la configuración última de sus elementos esenciales.

Sobre la base un impuesto sobre las porciones hereditarias y con una tarifa progresiva y unos coeficientes multiplicadores en función del parentesco y el patrimonio previo de receptor, este tributo grava tanto las transmisiones *inter vivos* como aquellas *mortis causa*, aunque estas últimas soportan una fiscalidad más beneficiosa como consecuencia, entre otras razones, de las reducciones de la base imponible que se aplican en las transmisiones entre parientes cercanos. En ambos casos quedan gravados los incrementos patrimoniales a título lucrativo, los cuales constituyen en la actualidad un elemento determinante en la capacidad de pago, máxime si tenemos en cuenta su consideración como «ganancias sin esfuerzo», sobre las que existe suficiente consenso en torno a que deben estar gravadas de forma sustancial y diferenciada.

En un principio, el actual Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español fue diseñado con la intención de que sirviera de impuesto complementario dentro de la estructura tributaria, desempeñando una función de cierre del sistema al tiempo que suministra una valiosa información en la gestión de otros tributos. Posteriormente, con la promulgación de la LOFCA, este tributo fue uno de los primeros en formar parte del elenco de impuestos susceptibles de ser cedidos a los entes autonómicos y que se hizo efectiva con la Ley de Cesión de 1983 y consolidándose plenamente a partir de las leyes 14/1996 de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y Medidas Fiscales Complementarias y 21/2001, de regulación del nuevo sistema de financiación de los entes autonómicos. Esta situación ha permitido no sólo transferir los rendimientos a cada Comunidad Autónoma de sus propios residentes, sino también que estos entes sean competentes para diseñar el tributo en sus territorios, teniendo amplia capacidad para modificar tarifas, reducciones u otros elementos de su estructura, lo cual se ha traducido en importantes diferencias en el tratamiento de estas transmisiones entre distintos territorios ².

El contexto que hemos descrito resulta determinante a la hora de analizar el papel que estos impuestos puedan tener realmente respecto al objetivo de la redistribución de la riqueza. Por un lado, la propia naturaleza de los impuestos sucesorios hace que tan sólo pueda ac-

tuar respecto a un porcentaje muy reducido de sujetos y sobre aquella parte de la riqueza que se pone de manifiesto mediante una transmisión gratuita, dejando fuera las de tipo oneroso y, sobre todo, el bloque más importante constituido por aquella que no se pone de manifiesto con motivo de su transmisión ³. Por otro lado, el uso que las Comunidades Autónomas han hecho de ese marco competencial ha llevado, en la mayor parte de los casos, a reducir notablemente la presencia del impuesto dando lugar a un entramado normativo casuístico, disperso y que permite las más variadas técnicas de planificación fiscal. Esta circunstancia ha postergado a esta figura tributaria a una posición de escasa relevancia en nuestro sistema fiscal, reduciendo en mayor medida sus posibilidades de actuar en torno a un mejor reparto del fondo de riqueza ⁴.

En concreto, la Comunidad Autónoma de la que hemos obtenido los datos que utilizamos en nuestra analítica, Aragón, ha llevado a cabo en los últimos años un vasto programa de reformas que ha culminado con la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, donde, entre otras medidas, se contempla una reducción del 100 por 100 de la base imponible en la adquisición mortis causa por el cónyuge o los hijos del causante, si bien esta reducción no podrá exceder de 125.000 euros. Partiendo del dato de que la mayor parte de las transmisiones tiene lugar entre este grupo de parientes y que el importe medio es sensiblemente inferior a esta cantidad, es fácil advertir que el impuesto no se va a aplicar en la mayor parte de las transmisiones, lo cual reducirá notablemente el potencial del tributo respecto al objetivo de la redistribución.

Igualmente podríamos mencionar importantes reformas en otras Comunidades Autónomas. Tal es el caso de Andalucía, donde desde 2004 opera una reducción propia en términos muy similares a la de Aragón con un límite de 125.000 euros por cada transmisión y siempre que el patrimonio del causante no superase los 500.000 euros. También de notable trascendencia práctica ha sido la reforma que se ha llevado a cabo en Cantabria, donde como consecuencia de la competencia fiscal que supone su proximidad a las comunidades forales, modifica los coeficientes multiplicadores para los parientes más próximos, fijándolos en el 0,01 y 0,02 en algunas adquisiciones sucesorias, lo cual conduce prácticamente a eliminar el impuesto. Al margen de otras reformas de entidad como las llevadas a cabo en La Rioja o Cataluña casi todas las Comunidades han introducido cambios notables, fundamentalmente en el ámbito de las reducciones de carácter objetivo y que afectan a sectores socioeconómicos específicos o situaciones concretas relativas a cada territorio, como en la transmisión de explotaciones agrarias (Castilla-León, Comunidad Valenciana o Islas Baleares), o en las donaciones de padres a hijos siempre que las dediquen a adquirir su vivienda habitual (Aragón, Baleares, Cataluña o La Rioja), entre otras.

3. Aportaciones empíricas en el ámbito de la imposición sobre las transmisiones gratuitas de riqueza

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siempre ha estado en el punto de mira en los debates sobre la conveniencia de mantener aquellos impuestos que gravan la riqueza. Nuestro país no ha sido ajeno a ese debate, avivándose en los últimos tiempos como consecuencia de un proceso de intensas reformas que podría acabar con la supresión definitiva de esta figura tributaria. Las razones que esgrimen sus detractores para justificar su postura cuestionan no sólo la actual configuración del tributo sino también su propia razón de ser, utilizando argumentos ya tradicionales que hoy renacen con más fuerza. Sin embargo, a nivel académico son escasos los estudios realizados que aborden desde el punto de vista exclusivamente económico la situación actual de este tributo. Los motivos fundamentales de este desinterés hemos de encontrarlos en la pérdida de importancia relativa que afecta tanto a este impuesto como al conjunto de los impuestos patrimoniales y en la dificultad que existe a la hora de obtener información referente a las grandes macromagnitudes del impuesto. Los datos facilitados por la Agencia Tributaria son escasos y sin continuidad en el tiempo, incluso para algunos de los ejercicios recientes no se dispone de ninguna información, lo cual es un obstáculo notable para llevar a cabo trabajos que aborden cuestiones relativas al análisis de su incidencia efectiva.

A pesar de lo anterior, existen en nuestro país un limitado grupo de autores que han mostrado interés en torno a este tributo, abordando cuestiones diversas sobre la aplicabilidad de este impuesto. Entre éstos cabría destacar los trabajos de Arnaiz y Ferrari (1987) y De Pablos (1985), quienes analizan la situación del impuesto antes de la reforma de la actual normativa. Posteriormente, otros trabajos como los de Barberán (2003, 2005a, 2005b) o De Pablos (2001) han llevado a cabo diversos estudios sobre la funcionalidad real de este impuesto en torno a cuestiones como equidad, flexibilidad, eficiencia, poniendo de relieve las graves carencias que tiene el actual marco regulador. Más allá va Checa González (1996) quien, basándose fundamentalmente en argumentos jurídicos, propone abiertamente su supresión y su integración en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas. Finalmente, hemos de referirnos a aquellos autores que abordan temas de planificación fiscal y que advierten del diferente trato que tienen las transmisiones hereditarias frente a las donaciones, destacando a Domínguez y López Laborda (2001) y, más recientemente, Melguizo (2005a, 2005b), quien realiza un modelización de las transmisiones lucrativas de padres a hijos influenciadas por la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los escasos trabajos a los que nos hemos referido se refieren a determinados aspectos respecto a su situación actual y a su encaje dentro del sistema impositivo. Sin embargo, han sido algo más frecuentes las referencias en un análisis conjunto con el resto de los impuestos que gravan la riqueza. Son, principalmente, trabajos que afectan el Impuesto sobre Patrimonio Neto, como los de Albi (1974, 1977, 1986), Breña (1982), De Pablos (1990) Lagares (1972, 1975) o, más recientemente, Arcarons y Calonge (2003), quienes abordan la distribución del patrimonio entre contribuyentes al presentarnos una descripción de un modelo microanalítico de microsimulación del Impuesto sobre el Patrimonio.

En contraste con lo anterior, los impuestos que gravan las transmisiones gratuitas de riqueza ha sido objeto de múltiples trabajos en otros países ⁵, destacando especialmente los que se han realizado en Estados Unidos. Entre las aportaciones empíricas que se han realizado en el ámbito de este país podemos diferenciar diversos enfoques. Existe un bloque de trabajos que abordan su importancia actual y la vieja polémica en torno a su supresión como los de Bartlett (1997), Slemrod (2000), los cuales profundizan en los argumentos a favor o en contra del impuesto o Gale, Hines y Slemrod (2001), quienes además de comprobar el importante grado de evasión que sufre este impuesto, estudian los efectos que tendría la desaparición de este impuesto y el incremento que podría tener lugar en las donaciones de padres a hijos.

Junto a esta línea existe otra dirección en la investigación sobre el tributo que consiste en analizar aspectos concretos de su funcionamiento. Así, podemos referirnos a aquellos autores que analizan los efectos del impuesto respecto a la oferta de trabajo, el ahorro o en la acumulación de capital. Así, Bartlett (1997) se pronuncia sobre el impacto negativo sobre el ahorro y, por tanto, sobre crecimiento económico, Kopczuk y Slemrod (2000) que evidencian los negativos efectos que tiene sobre las donaciones y sobre la acumulación de capital o Barro (1974), quien analiza la relación entre las transmisiones gratuitas y la existencia de un modelo de Seguridad Social. Otros trabajos relevantes en este contexto serían los de Frank, 2000, Gale y Scholz, 1994 y Ihori, 2001.

También destacables son los trabajos que se centran en abordar determinados aspectos de equidad o de distribución. Así, entre otros, destacamos a Haslett (1997), que analiza determinados aspectos de justicia distributiva en la imposición sobre las herencias, o las aportaciones de Britton (1997) y Bartlett (1997) los cuales centran su atención en la distribución de la tributación efectiva en los Estados Unidos por este concepto mientras que Auten y Joulfaian (1996) estudian los condicionantes últimos que existen en las transferencias intergeneracionales. Finalmente, destacamos las aportaciones de Zilcha (2003) que analiza los efectos redistributivos y sobre la producción que tienen las transferencias intergeneracionales en educación, resultando ser más adecuadas para obtener una distribución de la renta más igualitaria que aquellas otras que consisten en transferencias de capital.

Uno de los campos preferidos por los autores ha sido el de la planificación fiscal en el ámbito de este tributo. Los modelos que han analizado los determinantes para este tipo de transmisiones han sido muy heterogéneos, basándose en transferencias en capital humano, legados, donaciones, plusvalías sin realizar, herencias, servicios, edad del transmitente, vínculo familiar etc. ⁶. No obstante, los trabajos más abundantes son aquellos que analizan los efectos que tienen algunas variables fiscales concretas en la posibilidad de realizar una transmisión gratuita. Sin ánimo de ser exhaustivos podríamos mencionar, entre otros, a McGarry (2000), Joulfaian (2000, 1998) o Kopczuk y Slemrod (2000), los cuales se fijan en la influencia del tipo de gravamen ⁷, o McGarry (1999) y Arrondel y Masson (2001) que fijan su atención en si el nivel de riqueza del transmitente supera el mínimo exento. Poterba (2000) y Hu (1989), estudian la realización de donaciones exentas a partir de su fraccionamiento en el tiempo, mientras que Poterba (2001) relaciona la probabilidad de realizar una donación con la liquidez de los activos a transmitir.

Como ya hemos mencionado, nuestro estudio no coincide con los planteamientos de ninguno de los señalados anteriormente ya que incorpora un campo de estudio y la aplicación de una metodología novedosa en la investigación sobre este tributo. En concreto, trataremos de analizar su progresividad efectiva y valorar sus posibilidades de contribuir a un mejor reparto del fondo de riqueza en nuestro país, lo cual es algo original dentro del marco de los trabajos que se han realizado en torno a este impuesto, tanto en España como fuera de nuestro país.

4. Consideraciones respecto a los datos utilizados y metodología

4.1. Limitaciones de los datos utilizados

En la actualidad, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye uno de los más importantes instrumentos a favor de una más justa redistribución de la riqueza. Partiendo del hecho contrastable de que la división hereditaria es similar en grandes o pequeños patrimonios, las porciones hereditarias o las donaciones parciales de bienes o derechos representan en sí mismas un indicador de desigualdad en la posesión de riqueza, además de ser la causa más importante de las grandes acumulaciones ⁸. Así, el análisis sobre sus efectos redistributivos resulta decisivo a la hora enjuiciar a este impuesto como uno de los principales instrumentos en la lucha contra la desigualdad.

Sin embargo, a la hora de analizar sus estadísticas nos encontramos con importantes limitaciones. El problema más destacable es la inexistencia de datos históricos acerca de sus características más significativas ⁹, lo cual dificulta enormemente la elaboración de trabajos dirigidos a valorar si el diseño impositivo actual es el adecuado con respecto a los fines que tiene encomendados. Para superar estos inconvenientes y llevar a cabo nuestro propósito se impuso la necesidad de elaborar un panel de datos propio, suficientemente ambicioso y con una extensión temporal adecuada que nos permitiese obtener conclusiones que pudieran ser una referencia fiable de cuál es la realidad de este impuesto, si bien condicionada por el ámbito geográfico en el que se obtiene la muestra, que corresponderá con un número determinado de liquidaciones y autoliquidaciones realizadas en Aragón. Por otro lado, el análisis se refiere al período 1998-2000, momento en el que el marco legislativo difería sustancialmente del aplicable actualmente, por lo que los efectos observados en ese momento difícilmente podrán coincidir con lo que pueda estar ocurriendo tras la sucesivas reformas que se han llevado a cabo en el entorno de este tributo.

Por las características del estudio, en que no se disponía de la relación de elementos de la población (con vistas a hacer la selección aleatoria de la muestra que la represente) se ha empleado el muestreo polietápico por conglomerados. Las unidades de primera etapa serían las tres provincias de Aragón y las unidades de segunda etapa las distintas Oficinas Liquidadoras de cada provincia, considerando que en cada caso estaba asegurada la heterogeneidad de los elementos que las componían y, por ello, se aseguraba la representatividad de la muestra obtenida. Tras la selección de segunda etapa se procedía a estudiar todos los elementos del conglomerado. Como unidad de primera etapa resultó elegida la provincia de Zaragoza y

como unidad de segunda etapa la Oficina Liquidadora Central de Tributos de la Diputación General de Aragón. En ella se seleccionaron todas las liquidaciones realizadas por la Administración de los años 1998 a 2000 y un número aleatorio de autoliquidaciones correspondientes al año 2000.

La muestra se compone de un total de 9.188 liquidaciones y 2.024 autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y que, a su vez, proceden de un número de expedientes que en el caso de las autoliquidaciones llegan hasta los 696, mientras que en las liquidaciones los datos se extienden hasta unos 3.150¹⁰. Respecto a las donaciones, se contemplan hasta las 1.439 liquidaciones y 202 autoliquidaciones. Con ello, y con un nivel de confianza del 95 por 100, se obtiene un error máximo en la estimación de la media de la porción hereditaria de 1.800 euros y de 4.600 euros en el caso de las donaciones realizadas. El error máximo en la cuota tributaria es de 360 euros en las transmisiones hereditarias y de 841 euros para las transmisiones *inter vivos*.

Cuadro 1
Valores más representativos de la base de datos

	SUCESIONES			DONACIONES		
	1998	1999	2000	1998	1999	2000
N.º liquidaciones revisadas	1.949	3.821	3.418	393	611	435
Transmisión media (euros)	67.313	58.839	49.042	38.340	45.015	30.531
Porcentaje de reducción Base Imp (red personales)	22,30%	20,37%	28,41%	2,12%	6,65%	7,63%
Tipo efectivo de gravamen	14,58	15,31	12,07	21,00	22,23	17,53
Tipo medio de gravamen	18,76	19,23	16,86	21,45	23,82	18,98
Frecuencia transmisiones a los grupos 1 y 2 *	70,65%	68,36%	68,75%	67,73%	66,93%	75,40%
Porcentaje Base Imponible total de los grupos 1 y 2	86,76%	78,61%	80,22%	90,31%	87,36%	81,45%
Frecuencia de reducciones objetivas	4,2%	6,04%	11,93%	1,27%	0,65%	3,21%
Presentador externo (autoliquidaciones)	—	—	70,32%	—	—	69,73%

* Los grupos 1 y 2 corresponden a los familiares más cercanos, descendientes o adoptados, cónyuges, ascendientes o adoptantes.

* La referencia sobre presentador externo se refiere a aquellos casos en los que el presentador no se corresponde con el sujeto pasivo, lo cual es un indicio de la necesidad de asesoramiento en el tributo.

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

De los datos obtenidos a partir de la muestra y que se adjuntan en el cuadro 1 podemos ver, en lo que se refiere a liquidaciones practicadas por la Administración, la importante presencia de las transmisiones a los grupos 1 y 2 tanto en sucesiones como en donaciones, que representa el mayor número de las transmisiones y una parte más que considerable de la riqueza transmitida. Precisamente, estos grupos son aquellos que cuentan en las transmisiones hereditarias con las reducciones de carácter personal más cuantiosas por lo que la simple aplicación de éstas supone una importante reducción del objeto imponible efectivamente so-

metido a tributación, dando lugar a una sustancial diferencia entre los tipos medios y efectivos. Esta situación no afecta a las donaciones, para las que no se aplican reducciones de carácter personal, por lo que las diferencias no son apenas perceptibles. Finalmente, hemos de considerar la mayor presencia que van consiguiendo las reducciones de carácter objetivo, cada vez más numerosas y variadas como consecuencia de su utilización por parte de las Comunidades Autónomas. Algunas de estas reducciones, como la que afecta a la transmisión de la vivienda habitual del causante, cuentan con una presencia importante en las transmisiones hereditarias lo cual, como veremos, tendrá efectos en el impacto redistributivo que el impuesto pueda tener.

Hubiera sido deseable que la muestra tuviera información sobre la situación patrimonial de los distintos perceptores antes de que se integrasen las correspondientes herencias lo cual nos permitiría valorar la desigualdad existente antes y después de aplicado el tributo respecto al patrimonio total de los sujetos. Sin embargo, en el momento de la realización de este trabajo estos datos no estaban disponibles. En consecuencia, con los datos obtenidos hemos de referirnos en nuestro análisis al estudio la desigualdad entre transmisiones gratuitas y al efecto que el impuesto sucesorio pueda tener en la reducción de dicha desigualdad. Los resultados obtenidos, aunque no se refieren al patrimonio total de los sujetos, suponen un indicio más o menos fiable de que el impuesto contribuirá al objetivo redistributivo ya que se aplica a una parte importante del fondo de riqueza: aquella que se pone de manifiesto por medio de una transmisión gratuita.

4.2. Marco teórico básico

Para llevar a cabo el análisis de la progresividad y capacidad redistributiva de este impuesto utilizaremos diversos tipos de índices de progresividad, los cuales son muy frecuentes en los trabajos que tienen por objeto la imposición sobre la renta, si bien su aplicación en este caso se realizará sobre la riqueza efectivamente transmitida que constituye el objeto imponible del impuesto que vamos a examinar. Uno de éstos son los denominados índices estructurales que analizan la distribución de la carga del impuesto en función del objeto imponible antes de impuestos, sin considerar la distribución ex post que se deriva de la estructura impositiva. Aunque existen diversos índices estructurales sólo algunos de los más frecuentes van a ser utilizados en nuestro análisis.

Un primer bloque estaría constituido por los índices de progresión local. Entre los más frecuentes está el que se conoce como la progresión del tipo medio, que exige para que un impuesto sea progresivo que el tipo medio crezca al aumentar la base imponible ¹¹. No obstante, el incremento en el tipo medio de gravamen puede ser inferior al de la base, por lo que este índice es habitualmente complementado por el denominado índice de progresión de la carga o elasticidad impositiva, mediante el que podremos comprobar si el cambio en la tasa porcentual de la carga impositiva es mayor que en el objeto imponible, que de obtener valores positivos confirmará la estructura progresiva del tributo ¹². Por último, hemos de hacer referencia al índice de progresión residual, que medirá la relación por cociente que existe entre la variación porcentual del objeto imponible después del Impuesto y el objeto imponible

antes del Impuesto, con lo que conseguimos, respecto a los índices anteriores, tener en cuenta la distribución del patrimonio después de pagado el impuesto ¹³.

No obstante, en aquellos casos, como el que estamos examinando, en los que la distribución del impuesto no es uniforme en relación con la materia objeto de gravamen ¹⁴, es decir, cuando existe una distribución muy desigual de contribuyentes en cada tramo, los índices locales pueden completarse con los índices globales también conocidos como índices de progresión efectiva o «índices de progresividad». En general, estos índices se basan en el concepto de índice de concentración, que utiliza como instrumentos principales el establecimiento de las correspondientes curvas de Lorenz y la medición del grado de desigualdad en la distribución a partir del conocido índice de Gini.

Son diversos los índices de progresividad de este tipo vinculados a índices de progresión local, si bien, a lo largo del trabajo, utilizaremos solamente algunos de ellos. Relacionado con el índice de progresión de la carga, hemos de destacar el de Kakwani (1977) según el cual el impuesto será progresivo si el grado de concentración de los pagos impositivos es mayor que el grado de concentración del objeto imponible ¹⁵. Este índice puede ser complementado por el denominado índice de Suits, el cual en vez de tomar como referencia los porcentajes acumulados de individuos opta por tomar como base de comparación los porcentajes acumulados de objeto imponible. Este índice de Suits se basa en una curva, que relaciona la distribución acumulada de la materia imponible declarada y la distribución acumulada de los impuestos pagados, con lo que se obtiene una visión interesante sobre la progresividad del impuesto por tramos de base imponible.

Si los índices expuestos hasta aquí resultasen positivos obtendríamos la confirmación de la progresividad efectiva del impuesto, por lo que podríamos intuir que el impuesto tendrá algún efecto en cuanto a la redistribución de su objeto imponible. No obstante, la mesurabilidad de este efecto (general y también desagregada entre sus distintos elementos básicos) corresponde al índice de Reynolds-Smolensky que, vinculado con el índice de progresión residual, medirá la reducción provocada en la desigualdad originaria a partir de los valores obtenidos en Gini por la aplicación del impuesto ¹⁶.

4.3. Marco teórico sobre elementos esenciales desagregados

La utilización de los índices que hemos descrito nos permite obtener una sencilla pero precisa información relativa a las distribuciones de riqueza antes y después del impuesto, sin embargo no nos proporcionan argumentos sobre cuáles de los elementos que configuran la estructura básica de este impuesto son determinantes a la hora de conseguir los efectos redistributivos deseados. Para ello es necesario establecer la relación existente entre los distintos elementos de la estructura del impuesto y su potencial redistributivo, lo cual nos mostrará la aportación de cada uno de éstos en el impacto redistributivo final, y, por tanto, si son o no determinantes en la consecución de dicho objetivo. A fin de concretar la participación de cada uno de estos parámetros procederemos, en primer lugar, a la descomposición básica del efecto redistributivo global obtenido a partir del índice de Reynolds-Smolensky en dos efectos

parciales: el efecto redistributivo asociado al componente base del impuesto y el correspondiente al efecto cuota impositiva. En segundo lugar, revelaremos la implicación que al respecto tienen cada uno de los elementos esenciales, según pertenezcan a la configuración de la base o de la cuota tributaria. Según cada caso, el signo esperado de los índices de Reynolds-Smolensky será distinto, positivo en el caso de la aplicación de la tarifa o coeficientes multiplicadores y negativo en la configuración de la base liquidable, por cuanto el aumento de desigualdad que originen la aplicación de la reducciones personales y objetivas es algo deseable ya que reducen la materia sometida a gravamen en los pequeños patrimonios.

Así, dentro del efecto redistributivo asociado a la base del impuesto, nos referiremos a las siguientes estructuras de análisis:

a) La medición fiscal de la transmisión patrimonial sometida a gravamen, recogida en la definición de la base imponible del impuesto y que se refiere al valor real de la participación individual de cada heredero en el caso de transmisiones *mortis causa* y el valor de los bienes y derechos transferidos si tiene lugar por medio de una donación u otro negocio jurídico lucrativo *inter vivos*.

b) Para el caso de las transmisiones *mortis causa*, la aplicación de las reducciones de carácter personal en aquellos casos en los que tengan aplicación, graduadas convenientemente por las circunstancias que determina su marco jurídico y que se refieren a la proximidad en el parentesco entre transmitente y perceptor o la edad de este último.

c) La aplicación de otras reducciones objetivas de diversa índole que contribuyen a determinar la base liquidable, minorando sensiblemente la cuantía de la transmisión sometida a gravamen. Tal es el caso de la transmisión del patrimonio empresarial, de la vivienda habitual, las reducciones por minusvalía del perceptor u otras.

Por otro lado, respecto al efecto redistributivo asociado a la cuota impositiva, sus elementos esenciales pasarían por los siguientes:

a) La aplicación de la tarifa progresiva del impuesto, mediante la cual obtendremos la cuota íntegra.

b) La consideración de los coeficientes multiplicadores por grado de parentesco, el cual es mayor a medida que el vínculo familiar es más lejano, lo que contribuye a incrementar la progresividad de aquellas transmisiones realizadas entre personas cuyos vínculos familiares sean más distantes.

c) La aplicación de los coeficientes multiplicadores correspondientes al grado de riqueza del perceptor, que serán mayores a medida que el patrimonio del perceptor alcance determinados niveles y que, por tanto, puede condicionar la progresividad última de determinadas transmisiones.

d) Finalmente, el efecto de la cuota líquida donde, además considerar de forma acumulada el efecto de la tarifa y de los diversos coeficientes multiplicadores, tendremos en cuenta otras circunstancias que pueden variar la cuota tributaria, tales como intereses o recargos, acumulación de donaciones o deducciones por doble tributación internacional.

La metodología que vamos a seguir posibilita la desagregación del impacto redistributivo total entre los diversos elementos de la estructura del impuesto a los que nos hemos referido. A partir de los índices de Reynolds-Somlensky distinguimos los siguientes efectos parciales referidos a los elementos mencionados anteriormente ¹⁷:

1. *Efecto redistributivo global*

$$\Pi RS = G \text{ TRANS} - (G \text{ TRANS} - CL)$$

donde se hace referencia a los índices de Gini antes y después del impuesto, es decir, una vez que hemos procedido a restar las cuotas líquidas (CL). Signo esperado +.

2. *Efecto redistributivo de las reducciones personales de la base*

$$\Pi RS/R \text{ PERS} = G \text{ TRANS} - (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS})$$

donde R PERS hace referencia al montante de las reducciones de la base de carácter familiar o personal, aplicables exclusivamente a las transmisiones hereditarias y que dependen del grado de parentesco con el causante. Signo esperado –.

3. *Efecto redistributivo de las reducciones de la base de carácter objetivo*

$$\Pi RS/R \text{ OBJET} = G \text{ TRANS} - (G \text{ TRANS} - R \text{ OBJET})$$

en el que R OBJET representa a aquellas reducciones de carácter objetivo y que hacen referencia a los bienes objeto de transmisión o a circunstancias de muy diversa índole tales como transmisiones del patrimonio agrario, minusvalía del perceptor, seguros de vida, transmisión de vivienda habitual u otras. Signo esperado –

4. *Efecto redistributivo agregado de la estructura de la base del impuesto*

$$\begin{aligned} \Pi RS/BASE \text{ LIQ} &= G \text{ TRANS} - (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET}) = \\ &= \Pi RS/R \text{ PERS} + \Pi RS/R \text{ OBJET} \end{aligned}$$

Esta cuantificación nos permite valorar la aportación conjunta de las diversas reducciones que tiene lugar hasta alcanzar la base liquidable. Signo esperado –.

5. *Efecto redistributivo de la tarifa del impuesto*

$$\Pi RS/CI = (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET}) - (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI)$$

En este caso CI representa la cuota íntegra resultante de aplicar la tarifa del impuesto. Signo esperado +.

6. *Efecto redistributivo del coeficiente multiplicador por parentesco y por patrimonio*

$$\Pi_{RS/CT} \text{ COEF PARENT} = (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI) - \\ - (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI - CT \text{ COEF PARENT})$$

$$\Pi_{RS/CT} \text{ COEF PATRIM} = (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI) - \\ - (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI - CT \text{ COEF PATRIM})$$

$$\Pi_{RS/CT} = (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI) - \\ - (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI - CT \text{ COEF PARENT} - CT \text{ COEF PATRIM})$$

donde CT COEF PARENT y CT COEF PATRIM se refieren a la cuota tributaria una vez que hemos aplicado los coeficientes multiplicadores de la cuota íntegra por razón de parentesco o/y por patrimonio previo del perceptor. Conjuntamente obtendremos $\Pi_{RS/CT}$, que nos proporciona el efecto redistributivo acumulado de los diferentes coeficientes multiplicadores. Signo esperado +.

7. *Efecto redistributivo de la cuota líquida*

$$\Pi_{RS/C} \text{ LIQ} = [(G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI - CT \text{ COEF PARENT} - CT \text{ COEF PATRIM})] - \\ - [(G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI - CT \text{ COEF PARENT} - CT \text{ COEF PATRIM}) - \\ - REC - INT + DC - OTRAS]$$

En este último caso valoramos la incidencia que tiene la posible existencia de recargos (REC), intereses por demora (INT) o deducciones de la cuota (DC) u otras circunstancias (OTRAS) que pueden concurrir como la acumulación de distintas transmisiones o el incremento de los tipos como consecuencia que éstas sucedan en distintas CCAA y que originan otras liquidaciones impositivas. Signo esperado +.

8. *Efecto redistributivo agregado de la estructura de la cuota del impuesto*

$$\Pi_{RS/CUOTA} = (G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET}) - \\ - [(G \text{ TRANS} - R \text{ PERS} - R \text{ OBJET} - CI - CT \text{ COEF PARENT} - \\ - CT \text{ COEF PATRIM} - REC - INT + DC - OTRAS)] = \Pi_{RS/CI} + \Pi_{RS/CT} + \Pi_{RS/C} \text{ LIQ}$$

Con esta expresión nos referimos al efecto agregado tanto de la tarifa del impuesto como de los distintos coeficientes multiplicadores, así como de las circunstancias que originan la cuota líquida, es decir $\Pi_{RS/CI} + \Pi_{RS/CT} + \Pi_{RS/CLIQ}$. Signo esperado +.

Finalmente, podemos concretar el efecto redistributivo global del impuesto como la suma ponderada de los efectos agregados de la base y la cuota, en el que los factores de ponderación se calculan a partir de los valores medios ajustados por medio de las siguientes variables:

$$\Pi_{RS} = \left(\frac{B \text{ Imp} - R. \text{ PERS} - R. \text{ OBJ} - C. \text{ liq}}{B. \text{ Imp.} - C. \text{ liq}} * \Pi_{RS} / \text{CUOTA} \right) - \left(\frac{C. \text{ liq}}{B. \text{ Imp.} - C. \text{ liq}} * \Pi_{RS} / \text{BASE LIQ} \right)$$

De este modo podremos obtener de una forma clara y precisa el efecto redistributivo de ambos componentes del impuesto a partir de una estructura porcentual. Signo esperado +.

5. Progresividad teórica del impuesto; la tarifa y los coeficientes multiplicadores

Antes de proceder al estudio de los datos de la muestra utilizada hemos de averiguar si su estructura dada a la tarifa y al resto de los elementos que determinan la cuota tributaria corresponde a la de un impuesto verdaderamente progresivo. Para ello analizaremos los índices de progresión local respecto a su tarifa teórica en diversos escenarios, tanto entre personas de distinto grado de parentesco como entre diversos niveles de patrimonio previo. De este modo, si el impuesto es localmente progresivo hemos de entender que también lo será efectivamente para cualquier distribución de patrimonio antes de impuestos lo que, en alguna medida, supondrá una contribución a la redistribución global de la riqueza ¹⁸.

La información que nos suministran los cuadros 2, 3 y 4 puede interpretarse haciendo referencia a las siguientes cuestiones:

a) Para un patrimonio previo determinado, el impuesto es progresivo de acuerdo con todos los índices examinados si bien varía en cuanto a su intensidad como consecuencia del impacto que las reducciones personales tienen respecto al tipo medio de gravamen. En cuanto al índice de progresión de la cuota hemos de distinguir dos situaciones, la que afecta a la tarifa aplicable a los grupos 1 y 2, donde el impuesto es más progresivo en las transmisiones de menor cuantía y, en segundo lugar, la aplicable a los grupos 3 y 4, en los que la mayor progresividad se registra en todos los casos en las transmisiones de tamaño intermedio, relajando la tendencia de la tarifa para las grandes herencias. El comportamiento del índice de progresión residual no está tan claro, si bien en todos los casos la progresividad es más intensa en las pequeñas transmisiones. Ésta misma es la valoración que hemos de hacer respecto al índice de progresión del tipo medio.

b) Para la misma porción hereditaria el impuesto es progresivo con respecto al patrimonio previo, ofreciendo un comportamiento más homogéneo en todas las tarifas analizadas. El índice de progresión de la cuota se incrementa en todos los casos conforme el patrimonio previo es mayor, dando lugar a los indicadores máximos en las transmisiones a personas del grupo 4. Los índices de progresión residual y del tipo medio siguen una evolución idéntica que confirman desde este punto de vista la elasticidad del diseño de la tarifa y su adecuación con el objetivo de progresividad.

Cuadro 2
Sucesiones-tarifa para transmisiones a personas de los Grupos 1 y 2

Patrim. previo	Porción heredit.	Imp. a pagar	t* (medio)	tm (margin.)	Progres cuota < 1	Progres residual > 1	Progres t medio > 0
10	5	0,18802	0,0376	0,085	2,2604	0,99953	0,00948
10	10	0,70457	0,07045	0,119	1,68899	0,99951	0,00485
10	50	8,57335	0,17146	0,255	1,48717	0,99916	0,00167
10	100	22,63972	0,22639	0,2975	1,31406	0,99929	0,00071
70	5	0,19233	0,03846	0,08925	2,32019	0,99949	0,01016
70	10	0,70872	0,07087	0,12495	1,76303	0,99946	0,00541
70	50	8,66915	0,17338	0,26775	1,54427	0,99905	0,00189
70	100	23,10075	0,23100	0,312375	1,35223	0,99918	0,00081
400	5	0,19665	0,0393	0,0935	2,37735	0,99946	0,01083
400	10	0,71288	0,07128	0,1309	1,83621	0,9994	0,00596
400	50	8,76495	0,1752	0,2805	1,60012	0,99895	0,0021
400	100	23,56179	0,23561	0,32725	1,3889	0,99908	0,00092
800	5	0,20528	0,041	0,102	2,48447	0,99939	0,01219
800	10	0,72120	0,07212	0,1428	1,98003	0,99929	0,00707
800	50	8,95656	0,17913	0,306	1,70824	0,99873	0,00254
800	100	24,48386	0,24483	0,357	1,4581	0,99888	0,00112

Nota: Obviamos las reducciones de carácter personal a que pueden dar lugar las transmisiones a personas del Grupo 1, descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, dado que éstas variarían con respecto a la edad del perceptor, aplicando en todos los casos la reducción de 2.660.000 pesetas. Por otro lado a ambos grupos se les aplican los mismos coeficientes multiplicadores.

Cuadro 3
Sucesiones-tarifa para transmisiones a personas del Grupo 3

Patrim. previo	Porción heredit.	Imp. a pagar	t* (medio)	tm (margin.)	Progres cuota < 1	Progres residual > 1	Progres t medio > 0
10	5	0,36484	0,07297	0,14850	2,03509	0,99924	0,01511
10	10	0,92027	0,09203	0,20250	2,20039	0,99889	0,01105
10	50	10,23699	0,20474	0,40499	1,97808	0,99799	0,00401
10	100	28,68939	0,28689	0,47249	1,64691	0,99814	0,00186
70	5	0,37235	0,07447	0,15592	2,09376	0,99918	0,01629
70	10	0,92731	0,09273	0,21262	2,29287	0,9988	0,01199
70	50	10,41596	0,20832	0,42524	2,04128	0,99783	0,00434
70	100	29,45281	0,29453	0,49611	1,68443	0,99798	0,00202
400	5	0,37986	0,07597	0,16335	2,15018	0,99913	0,01748
400	10	0,93435	0,09343	0,22276	2,38407	0,99871	0,01293
400	50	10,59514	0,21190	0,44551	2,10243	0,99766	0,00467
400	100	30,21720	0,30217	0,51976	1,72009	0,99782	0,00218
800	5	0,39487	0,07897	0,17820	2,25645	0,99901	0,01985
800	10	0,94842	0,09484	0,24300	2,56218	0,99852	0,01482
800	50	10,95307	0,21906	0,48600	2,21858	0,99732	0,00534
800	100	31,74404	0,31744	0,56701	1,78618	0,9975	0,0025

Nota: Las personas que se engloban en el grupo 3 son los colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad.

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 4
Sucesiones-tarifa C. Transmisiones a personas del Grupo 4

Patrim. previo	Porción heredit.	Imp. a pagar	t* (medio)	tm (margin.)	Progres cuota < 1	Progres residual > 1	Progres t medio > 0
10	5	0,54542	0,10908	0,204	1,87012	0,99905	0,01898
10	10	1,13830	0,11383	0,272	2,38954	0,99842	0,01582
10	50	11,84347	0,23687	0,51	2,15309	0,99726	0,00546
10	100	33,44016	0,33440	0,595	1,7793	0,99739	0,00261
70	5	0,55574	0,11115	0,2142	1,92715	0,99897	0,02061
70	10	1,14776	0,11478	0,2856	2,48832	0,99829	0,01708
70	50	11,39056	0,22781	0,5355	2,35063	0,99692	0,00615
70	100	34,44121	0,34441	0,62475	1,81396	0,99719	0,0028
400	5	0,56606	0,11321	0,2244	1,98211	0,99889	0,02224
400	10	1,15723	0,11572	0,2992	2,58549	0,99816	0,01835
400	50	11,61596	0,23232	0,561	2,41478	0,99671	0,00657
400	100	35,44227	0,35442	0,6545	1,84666	0,99699	0,003
800	5	0,58671	0,11734	0,20808	2,08621	0,99872	0,02549
800	10	1,17616	0,11762	0,3264	2,77514	0,99791	0,02088
800	50	12,06675	0,24133	0,612	2,5359	0,99628	0,00741
800	100	37,44439	0,37444	0,714	1,90683	0,99659	0,0034

Nota: Las personas que se engloban en el grupo 4 son los colaterales de cuarto grado y extraños, para los que no tiene lugar reducción personal alguna en la Base Imponible.

Fuente: Elaboración propia.

6. Progresividad efectiva: efecto redistributivo global y de sus principales elementos desagregados

6.1. Disminución de la desigualdad entre transmisiones y efecto redistributivo global

El punto de partida a la hora de analizar la redistribución efectiva que opera en el impuesto lo constituye la elaboración de los índices de Gini y los consiguientes índices de progresión efectiva obtenidos a partir de aquéllos. Ello nos dará idea del grado de desigualdad entre transmisiones antes y después de impuestos, entendiendo como impacto redistributivo la reducción de la desigualdad entre transferencias patrimoniales. El resumen de los índices que hemos utilizado aparece recogido en el cuadro 5.

Como puede verse, los indicadores respecto al índice de Gini de las bases imponibles confirman una notable desigualdad en las transmisiones en todos los años analizados, si bien esa desigualdad aumenta en cuanto a los índices de concentración del impuesto ($C_{C_{liq}}$). Ciertamente, los valores son muy superiores, en torno al 0,80, lo cual confirma la progresividad del impuesto. Es de destacar el 0,913979 de las autoliquidaciones 2000, lógico al estar aquí incluidas todas declaraciones, incluso aquellas que por causa de las reducciones daban lugar a bases liquidables negativas. Como se ve, si se tienen en cuenta estos casos la progresividad global efectiva del impuesto es mucho mayor. Si relacionamos GBI y $C_{C_{liq}}$ obtendremos ΠK_{akwani} , que da resultados satisfactorios en todos casos, con índices que rondan los

Cuadro 5
Impuesto sobre Sucesiones. Efecto redistributivo global

	Sucesiones 1998	Sucesiones 1999	Sucesiones 2000	Suc. Autol. 2000
G BI	0,636366	0,613721	0,574504	0,594923
G BI – C liq	0,606255	0,578116	0,540306	0,574905
ΠRS	0,030109	0,035605	0,034198	0,020018
C Cliq	0,814447	0,844401	0,794024	0,913979
Π Kakwani	0,178081	0,230617	0,219520	0,319056
Π Suits	0,291041	0,398617	0,335303	0,594049
tm	18,04	19,23	16,86	15,66

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

0,21 en liquidaciones y el 0,31 en autoliquidaciones. Por otro lado, con el objeto de complementar el índice anterior incluimos el propuesto por Suits donde la tendencia también es positiva situándose en torno al 0,30.

No obstante, la medición de la intensidad del impacto redistributivo tiene lugar a partir del índice de Reynolds-Smolensky (ΠRS), mediante el que comparamos los grados de desigualdad de las transmisiones hereditarias antes y después del impuesto (GBI y GBI – Cliq). Pues bien, en todos los casos se observa un ΠRS positivo con una tendencia similar. Así, en los tres años de la muestra se sitúa en torno al 0,03, mientras que el índice asignado a las autoliquidaciones de 2000 tan apenas alcanza un discreto 0,02 ¹⁹.

A la vista de los datos analizados podemos afirmar que las transmisiones hereditarias muestran una desigualdad notable en su cuantía, mientras que el impuesto sobre sucesiones manifiesta un potencial de progresividad nada despreciable confirmado por los ΠKakwani y de ΠSuits. Además, según los ΠRS, su efecto redistributivo global es aceptable en todos los años referidos, confirmando en la práctica las presunciones que resultaban de analizar su estructura tributaria teórica.

No obstante, no conviene olvidar que las recientes reformas que se han emprendido en torno a este tributo en Aragón han reducido notablemente el número de declarantes con cuota resultante a pagar y, por tanto, los resultados que pudiéramos obtener en la actualidad. Según los datos que ofrece la muestra y aplicando el marco normativo actual, el número de autoliquidaciones con cuota a pagar cero se habría incrementado en un 46 por 100. Tan sólo el 5,14 por 100 de las autoliquidaciones realizadas resultarían positivas si aplicásemos las reducciones actuales, frente a un 34,5 por 100 de las que hemos analizado en 2000. Esto supone una polarización de los contribuyentes en dos bloques para las transmisiones más frecuentes que son aquellas que tienen lugar entre parientes cercanos. Así, un importante número de transmisiones cuya cuantía no sobrepase los 125.000 euros y aquellos otros que adquieran porciones hereditarias de un volumen relevante, que tendrán que pagar por este impuesto. De acuerdo con esta situación, los efectos redistributivos del impuesto se van a reducir notablemente dado que el impuesto operará sobre un número de contribuyentes y un fondo de riqueza más reducido, haciendo que la tarifa, marcadamente progresiva, reduzca sus efectos como

consecuencia de la generosidad con que se han modificado las reducciones personales para cónyuge e hijos del causante en las transmisiones mortis causa.

6.2. Efecto redistributivo de los principales elementos esenciales desagregados

A continuación vamos a proceder a la descomposición de los diferentes elementos del impuesto para cuantificar la contribución concreta al objetivo de la redistribución de las reducciones de la base y de la aplicación de la tarifa. Para ello calcularemos los índices de Gini (G) conforme se van sucediendo las variables consideradas en el proceso de liquidación, determinando por separado el efecto redistributivo de la base y el de la cuota a fin de conocer su aportación de forma diferenciada ²⁰. El cuadro HPE-8 recoge los valores correspondientes a los índices de Gini y los de Π RS obtenidos de acuerdo con la metodología propuesta.

Cuadro 6
Efecto redistributivo de base y cuota impositiva y su descomposición.
Sucesiones 98, 99 y 00. Liquidaciones

	Sucesiones 1998	Sucesiones 1999	Sucesiones 2000
G BI	0,636366	0,613721	0,574504
G BI – RED PERS. Π RS/RED PERS.	0,733037	0,724782	0,709012
(G BI – G BI – RED PERS)	-0,096671	-0,111054	-0,134508
G BI – RED OBJET. Π RS/ RED OBJET	0,623108	0,626228	0,579873
(G BI – G BI – RED OBJ)	0,013258	-0,0125	-0,005369
G B liquidable Π RS/BASE LIQ	0,719779	0,737282	0,714381
	-0,083413	-0,123554	-0,139877
G Cuota íntegra Π RS/ Cuota íntegra	0,701402	0,697837	0,692511
	0,018377	0,039445	0,02187
G Cuota tributaria Π RS/ Cuota tributaria	0,701277	0,697248	0,687514
	0,000125	0,000589	0,004997
G Cuota líquida Π RS/ CUOTA	0,701277	0,697248	0,687514
	0,018502	0,040034	0,026867

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

Partiendo de los índices de Gini de la base imponible, la primera variable a considerar son las reducciones de carácter personal que operan en las transmisiones hereditarias obteniendo un Π RS claramente negativo, lo cual prueba su importancia en los pequeños patrimonios al ver reducida considerablemente la riqueza sometida a gravamen frente a los grandes patrimonios, para los que estas reducciones suponen una pequeña parte de la riqueza a transmitir. Respecto a las reducciones de carácter objetivo, salvo en 1998, también ofrecen indi-

ces negativos, por lo que debemos entender que las reducciones más frecuentes como son seguros de vida o vivienda habitual contribuyen con esta finalidad beneficiando a los pequeños patrimonios. En su conjunto, ambos tipos de reducciones dan lugar a un IIRS/BASE LIQUID con valores entre el $-0,08$ y $-0,13$. Por lo que respecta al componente de la cuota, resulta decisiva la aplicación de la tarifa mientras que la incidencia de los coeficientes multiplicadores es mucho menor. De la suma de ambos obtenemos el IIRS/CUOTA que culmina con efecto positivo pero con resultados muy distintos, que van desde el $0,018$ de 1998 hasta el $0,040$ de 1999.

En su conjunto, mediante la ponderación de estos datos podemos determinar la combinación del efecto correspondiente a la base y a la cuota, a fin de presentar en términos porcentuales el impacto redistributivo de ambos elementos que se recoge en el cuadro HPE-9, donde se puede apreciar que el poder redistributivo del impuesto se reparte casi por mitades entre la base y la cuota (salvo en el caso de las autoliquidaciones) sin mostrar una evolución definida dado el importante efecto que en este sentido juegan las reducciones de carácter personal presentes en todos los ejercicios de la muestra ²¹.

Cuadro 7
Efecto redistributivo base y cuota. Sucesiones

	SUC 1998	SUC 1999	SUC 2000	AUTO 00
Factor ponderación base	-0,138282	-0,185202	-0,125210	-0,055351
IIRS/BASE LIQ	-0,083413	-0,123554	-0,139877	-0,293603
Efecto redistributivo base	0,0153455	0,015094	0,017514	0,016251
	50,96%	42,39%	51,21%	81,19%
Factor ponderación cuota	0,797913	0,512314	0,619905	0,298045
IIRS/ CUOTA	0,018502	0,040034	0,026867	0,012639
Efecto redistributivo cuota	0,014763	0,020510	0,016655	0,003767
	49,04%	57,61%	48,79%	18,81%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

6.3. Efecto redistributivo de las reducciones objetivas

Al margen de lo visto hasta ahora, es posible proceder a un análisis más exhaustivo, a partir de la descomposición del efecto redistributivo de base y cuota, lo cual resulta de especial interés para conocer detalladamente los efectos que las reducciones de la base imponible puedan tener y plantear la importancia de cada una en torno al objetivo de la redistribución. Para ello utilizaremos los datos obtenidos a partir del muestreo sobre las autoliquidaciones, de las cuales obtuvimos información más exhaustiva.

Los índices del cuadro 8 nos permiten afirmar que es la reducción de carácter personal la variable que tiene un mayor efecto redistributivo. Por su parte, las reducciones de carácter objetivo tienen un menor peso, si bien destacando de entre todas ellas la reducción por vivienda habitual que resultará beneficiosa para patrimonios de escasa cuantía en los que éste

Cuadro 8
Descomposición del efecto redistributivo de base y cuota impositiva.
Sucesiones-autoliquidaciones 2000

	G Ini Suc Auto 00	IIRS Suc Auto 00	
G BI Auto 00	0,594923		
G BI - Red pers.	0,850738	-0,255815	IIRS/ Red pers. (G BI - G BI - Red Pers.)
G BI - Red Obj. Vivienda	0,623347	-0,028424	IIRS/Red Obj. Vivienda
G BI - Red Obj. Minusvalía	0,601175	-0,006252	IIRS/Red Obj. Minusvalía
G BI - Red Obj. Empresa familiar	0,59172	0,003203	IIRS/Red Obj. Empresa familiar
G BI - Red Obj. Seguro Vida	0,598723	-0,003800	IIRS/Red Obj. Seguro Vida
G BI - Red Obj. otras deducc.	0,597444	-0,002521	IIRS/Red Obj. otras Deducc.
G BI - Red objetivas todas	0,632717	-0,037794	IIRS/Red Objetivas Todas
G BI - Todas Reducciones (B liq)	0,0888532	-0,293609	IIRS/Todas Reducciones (B liq)
G Cuota íntegra.	0,875881	0,0122651	IIRS/ Cuota íntegra
G C T Coef. Parentesco.	0,875402	0,000479	IIRS/C T Coef. Parentesco
G C T Coef. Patrimonio.	0,875869	-0,000467	IIRS/C T Coef. Patrimonio
G C Tributaria	0,875893	0,000012	IIRS/C Tributaria
G Cuota	0,875893	0,012639	IIRS/ Cuota

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

sea el principal activo que va a transmitirse. El resto no tiene un peso relevante a estos efectos, salvo el caso de la reducción por transmisión del patrimonio empresarial que, paradójicamente, ofrece un signo distinto. Dados éstos datos podemos presumir que serán las grandes herencias las que contienen este tipo de bienes, por lo que su aplicación merma capacidad redistributiva al impuesto. Respecto a la cuota, al igual que en las liquidaciones, resulta decisiva la aplicación de la tarifa y no tanto los coeficientes multiplicadores. Incluso el coeficiente por patrimonio previo del heredero ofrece signo negativo, es decir, que, de forma inesperada, se aplica en las pequeñas transmisiones y no así en las grandes.

6.4. Efecto redistributivo en los distintos grupos de parentesco

Hasta este punto hemos ido analizando la aportación que al objetivo de una mejor redistribución de la riqueza realizaban los elementos esenciales de este impuesto. Sin embargo, aunque consideramos todas las transmisiones en su conjunto no todos los tipos de éstas se someten a un mismo rasero tributario, es decir, el legislador ha establecido un marco fiscal diferenciado dependiendo del grado de parentesco. Esta circunstancia condiciona la aplicación de reducciones o coeficientes multiplicadores u otras ventajas fiscales a cada colectivo, por lo que un paso más en nuestro trabajo consiste en averiguar si la redistribución opera de igual forma para cada grupo de familiares y, si no es así, qué circunstancias son decisivas a la hora de intensificar dicho efecto. Para ello hemos de fijarnos en la redistribución que opera dentro de los grupos de parentesco, esencialmente en los IIRS global que resulte individual-

mente para cada grupo y de forma diferenciada para base y cuota impositiva. Posteriormente procederemos a valorar el efecto desglosado para cada una de las variables consideradas y, finalmente, el efecto redistributivo conjunto para base y cuota impositiva.

Los índices obtenidos por grupos de parentesco aparecen expuestos en el cuadro 9, en el que en todos los casos obtenemos IIRS positivos, si bien con valores que merecen distintas interpretaciones. En los grupos 1 y 2, sobre los que no operan los coeficientes multiplicadores, los IIRS rondan el 0,03. En este colectivo, el de los parientes más cercanos, es donde se concentran la práctica totalidad de las grandes transmisiones, por lo que la simple aplicación de la tarifa y las importantes reducciones de la base son suficientes para conseguir un efecto redistribuidor notable. En el grupo 3 se conjugan la propia tarifa, reducciones personales de la base y coeficientes multiplicadores, lo que lleva a los IIRS más altos, siendo por tanto este colectivo el que cuenta con un efecto más intenso. Por fin, el grupo 4, a pesar de la alta progresividad formal que soporta, en la práctica ofrece niveles de IIRS bajos ya que las transmisiones que hay hacia ese colectivo son normalmente de muy escasa cuantía.

Cuadro 9
Efecto redistributivo por grupos Impuesto sobre Sucesiones

Año	Magnitudes	Todos los grupos	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4
1998	G BI	0,574504	0,430753	0,583751	0,597503	0,736994
	G BI - C liq	0,540306	0,40036	0,546641	0,537875	0,717515
	IIRS	0,034198	0,030393	0,03711	0,059628	0,019479
	Efecto. red base	0,015345 50,96%	0,008250 72,85%	0,018533 50,06%	0,02306 38,67%	
	Efecto red cuota	0,014763 49,04%	0,008256 27,15%	0,018576 49,94%	0,036567 61,33%	0,019479 100%
1999	G BI	0,613721	0,47597	0,529166	0,622578	0,752871
	G BI - C liq	0,578116	0,446774	0,489968	0,558128	0,734312
	IIRS	0,035605	0,029196	0,039198	0,06445	0,018559
	Efecto. red base	0,015094 42,39%	0,024300 62%	0,022151 56,51%	0,025755 39,96%	0,000006 0,36%
	Efecto red cuota	0,020510 57,61%	0,014895 38%	0,017046 43,49%	0,038695 60,04%	0,018491 99,64%
2000	G BI	0,574504	0,423971	0,489433	0,591027	0,689615
	G BI - C liq	0,540306	0,385742	0,453149	0,540696	0,662335
	IIRS	0,034198	0,038229	0,036284	0,050331	0,02728
	Efecto. red base	0,017514 51,21%	0,026652 69,72%	0,020199 55,67%	0,023044 45,79%	0,000350 1,29%
	Efecto red cuota	0,016655 48,79%	0,011576 30,28%	0,016084 44,34%	0,027286 54,21%	0,026929 99,64%
Autoliq 2000	G BI	0,594923	0,486253	0,577655	0,628064	0,606946
	G BI - C liq	0,574905	0,479958	0,558819	0,605062	0,594139
	IIRS	0,020018	0,006295	0,018836	0,023002	0,012807

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obtenidos.

En cualquier caso, como era de esperar, la importancia de la estructura de la base liquidable resulta decisiva en los parientes más próximos, mientras que a medida que el nexo de parentesco se difumina la determinación de la cuota a pagar es la circunstancia que determina la redistribución entre grupos.

Finalmente, en el cuadro 10 podemos examinar por grupos aquellas variables que nos han servido para diferenciar el efecto redistributivo en función de los diversos elementos tributarios. Puede observarse que en todos los años de la muestra en los grupos 1 y 2 el efecto preten-

Cuadro 10
Efecto redistrib. desglosado por grupos Imp. sobre Sucesiones

Año	Magnitudes	Todos los grupos	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3	Grupo 4
1998	G BI	0,636366	0,430753	0,583751	0,597503	0,736994
	G BI – RED PERS.	0,733037	0,620143	0,7007307	0,683477	0,736994
	II RS/ RED PERS.	-0,096671	-0,18939	-0,123556	-0,085974	
	G BI – RED OBJET	0,623108	0,434046	0,566116	0,597747	0,736994
	II RS/ RED OBJET	0,013258	-0,003293	0,017635	-0,000244	
	G B liquidable.	0,719779	0,631136	0,694938	0,6840001	0,736994
	II RS/BASE LIQ	-0,083413	-0,200383	-0,111187	-0,086498	
	G Cuota íntegra.	0,701402	0,61684	0,670621	0,66121	0,729328
	II RS/ Cuota íntegra	0,018377	0,014296	0,024317	0,022791	0,007666
	G Cuota tribut.	0,701277	0,61684	0,670621	0,643139	0,718753
	II RS/ Cuota tributaria	0,000125			0,018071	0,010575
	II RS/ CUOTA	0,018502	0,014296	0,024317	0,04862	0,018241
	G BI	0,613721	0,47597	0,529166	0,622578	0,752871
	G BI – RED PERS.	0,724782	0,633652	0,674092	0,696271	0,752871
1999	II RS/ RED PERS.	-0,111054	-0,157682	-0,1449	-0,073693	
	G BI – RED OBJET	0,626228	0,479038	0,532280	0,622775	0,753141
	II RS/ RED OBJET	-0,0125	-0,003068	-0,003114	-0,000197	-0,000270
	G B liquidable.	0,737282	0,641534	0,680658	0,69674	0,753141
	II RS/BASE LIQ	-0,123554	-0,165564	-0,151493	-0,074162	-0,000270
	G Cuota íntegra.	0,697837	0,61752	0,657220	0,672817	0,745091
	II RS/Cuota íntegra	0,039445	0,024014	0,023438	0,023923	0,008050
	G Cuota tribut.	0,697248	0,61752	0,657220	0,653399	0,735071
	II RS/Cuota tributaria	0,000589			0,019418	0,01002
	II RS/ CUOTA	0,040034	0,024014	0,023438	0,043341	0,01807
	G BI	0,574504	0,423971	0,489433	0,591027	0,689615
	G BI – RED PERS.	0,709012	0,63881	0,665132	0,679791	0,689615
	II RS/ RED PERS.	-0,134508	-0,214839	-0,175699	-0,088764	
	G BI – RED OBJET	0,579873	0,425236	0,483246	0,58748	0,691243
2000	II RS/ RED OBJET	-0,005369	-0,001265	0,006187	0,003547	-0,001628
	G B liquidable.	0,714381	0,656651	0,670481	0,676817	0,691243
	II RS/BASE LIQ	-0,139877	-0,23268	-0,181048	-0,08579	-0,001628
	G Cuota íntegra.	0,692511	0,633787	0,64504	0,659061	0,679149
	II RS/ Cuota íntegra	0,02187	0,022864	0,025441	0,017756	0,012094
	G Cuota tribut.	0,687514	0,633787	0,64504	0,645436	0,664629
	II RS/ Cuota tributaria	0,004997			0,013625	0,01452
	II RS/ CUOTA	0,026867	0,022864	0,025441	0,031381	0,026614

dido se consigue fundamentalmente a partir de reducciones de la base y, en su mayor parte, gracias a las reducciones de carácter personal, puesto que incluso las de carácter objetivo dan lugar en 1998 y 2000 para el grupo 2 el efecto contrario. Para el grupo 3, el efecto se reparte entre base y cuota, con un papel importante tanto las reducciones personales, como de la tarifa y de la aplicación de los coeficientes multiplicadores. A la postre, el grupo 4 ofrece resultados decisivos en la cuota y, más aún, en la cuota tributaria, si bien la redistribución en su conjunto no es muy importante por las razones aducidas anteriormente para este colectivo.

7. Conclusiones

La investigación que se ha presentado ha pretendido avanzar en el conocimiento de los efectos que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede tener en la redistribución de la riqueza. No obstante, la realización de este trabajo ha tenido importantes limitaciones. Así, el estudio se ha basado en un panel de declarantes por este impuesto y, por tanto, con datos referentes a estas transmisiones, sin considerar el patrimonio total de los sujetos. De este modo, la aportación que el impuesto pueda tener respecto al objetivo de la redistribución se realiza a partir de la disminución de la desigualdad entre transmisiones sometidas a tributación, expresado tanto en términos globales como de la aportación que en este sentido realizan sus elementos esenciales. Consecuentemente, los valores obtenidos en este sentido han de interpretarse como un indicio de su contribución a un mejor reparto de la riqueza en el período de tiempo examinado ya que no tenemos datos que nos permitan medir el impacto de este impuesto en el patrimonio global de los declarantes

Por otro lado las mencionadas reformas que han emprendido los entes autonómicos y, en concreto, la Comunidad Autónoma de Aragón, modificarán los resultados obtenidos en el marco temporal que contempla nuestro panel de declarantes. Estas reformas van a condicionar la progresividad real del impuesto, al tiempo que traen consigo una reducción del número de declarantes con liquidaciones positivas. En estas circunstancias el impuesto operará sólo entre el gran contribuyente y un importante número de liquidaciones con cuota a pagar cero, por lo que sus efectos redistributivos últimos van a resentirse dado que el número de contribuyentes afectados por el impuesto es menor. Además, el impuesto va a actuar sobre una parte más limitada de la riqueza dado que las transmisiones entre cónyuges, hijos o descendientes, las más frecuentes en número, sólo quedarán sometidas a gravamen si el importe de la transmisión supera el límite de 125.000 euros.

Al margen de lo anterior y de acuerdo con el horizonte temporal que hemos analizado, podemos concluir que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones adopta, en su conjunto, una estructura coherente con los requerimientos de progresividad y, por tanto, de redistribución, que justifican su existencia en los modernos sistemas impositivos. El análisis efectuado respecto a la progresividad local del impuesto revela índices de progresión de la cuota, progresión residual y progresión del tipo medio claramente favorables, si bien en algunos de los casos existe una ralentización en la intensidad de los indicadores a medida que las transmi-

siones tienen una mayor cuantía. No obstante, en términos generales, los índices son satisfactorios, lo cual pone de manifiesto su compromiso con el objetivo de redistribución.

Respecto al análisis de la progresividad efectiva, obtenemos índices de Gini que en las transmisiones hereditarias muestran una desigualdad notable en su cuantía. Mientras, los índices de Kakwani y Suits confirman el alto grado de progresividad, dando lugar a un índice de Reynolds-Smolensky más que aceptable, con valores aceptables en torno a 0,03. El efecto redistributivo desagregado a partir de sus elementos esenciales explica un reparto por mitades entre base imponible y cuota del impacto redistributivo global en liquidaciones valorado a partir de IIRS, mientras en autoliquidaciones las reducciones de la base tienen mayor incidencia. De éstas destacamos el protagonismo que en torno a este objetivo tiene la reducción de carácter personal, sin duda la que tiene un mayor impacto redistributivo al favorecer en mayor medida a las pequeñas transmisiones. Al mismo tiempo, las de carácter objetivo resaltaríamos la que se refiere a la transmisión de la vivienda habitual, dado que en patrimonios de escasa cuantía es el principal activo que va a transmitirse. El resto de reducciones no tiene a estos efectos una aportación relevante. Sí, en cambio, la que afecta a la transmisión del patrimonio empresarial, que ofrece signo distinto, dado que al encontrarse sólo en grandes transmisiones su aplicación favorece a éstos. Las reformas que se han llevado a cabo en algunas Comunidades Autónomas como Aragón o Andalucía deberían tenerse muy en cuenta por el legislador en el futuro si se quiere que el impuesto no pierda potencial redistributivo. Las reducciones de carácter personal con una cuantía muy elevada favorecen a los patrimonios bajos y medios, haciendo que este impuesto se aplique tan sólo en las grandes transmisiones. No obstante, la elevada cuantía de estas reducciones en las reformas emprendidas puede suponer una merma en la operatividad del impuesto, dado que se reduce considerablemente la materia imponible sobre la que puede operar al tiempo que el número de sujeto afectados también disminuye notablemente.

Respecto a la cuota, el grueso de su aportación a este objetivo tiene lugar mediante la aplicación de la tarifa, mientras que los coeficientes multiplicadores ofrecen escasa incidencia, incluso el que se aplica por patrimonio previo del heredero resulta con signo negativo por lo que, contrariamente a lo esperado, sólo lo encontramos en pequeñas transmisiones. Este aspecto debería hacernos reflexionar sobre su idoneidad en una futura reforma del tributo ya que, a pesar de que originariamente fueran diseñados con fines de equidad y por su contribución a la redistribución de la riqueza, su escasa aplicación práctica hace que su mantenimiento no sea oportuno. En la actualidad, además de crear confusión (ya que incorporan elementos ajenos a la naturaleza de estas transmisiones que ya quedan reflejados fiscalmente en otros tributos), tan sólo sirven para llenar de razones a aquellos que cargan contra el impuesto y que justifican su postura basándose en los altos tipos teóricos que surgen de la combinación de la tarifa y dichos coeficientes.

En definitiva, a partir de la evidencia de nuestro análisis, podemos afirmar que la estructura dada al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hace que éste sea un adecuado instrumento a favor de una redistribución más igualitaria. Si bien es cierto que no todos los elementos de su diseño contribuyen en la misma medida, en su conjunto el impuesto es

progresivo en la práctica y contribuye razonablemente en la disminución de la desigualdad entre las transmisiones gratuitas, lo cual contribuirá a reducir las diferencias en el reparto del fondo total de riqueza. A pesar de lo anterior, su aportación última en torno a este objetivo no resultará muy relevante, dado que cuenta con escasa presencia en nuestro sistema fiscal como consecuencia del papel complementario que le ha sido asignado.

Aun así, los impuestos sucesorios, junto con el resto de la imposición patrimonial, ofrecen un potencial de oportunidades que hemos de tener presente, de modo que si se acometiesen las reformas necesarias la imposición sobre la riqueza podría contribuir intensamente a la equidad y la eficiencia de los sistemas impositivos y consolidarse como uno de los más valiosos instrumentos para conseguir una redistribución más justa del fondo de riqueza. No debemos olvidar las oportunidades que ofrece la riqueza como una fuente óptima sobre la que apoyar el principio de capacidad de pago en las sociedades desarrolladas, auténticos complementos, o incluso alternativas a los tradicionales impuestos sobre la renta o el consumo. Precisamente, el campo de investigación que suponen los aspectos de equidad horizontal, la evasión fiscal o la diversidad autonómica en este impuesto han de constituir en el futuro aspectos sobre los que puede extenderse la investigación iniciada con este trabajo.

Notas

1. Entre éstos podemos mencionar, sin ánimo de ser exhaustivos, trabajos como los de Castañer, Onrubia y Paredes (1999), Badenes, López-Laborda y Onrubia (2000) o Onrubia y Rodado (2000). Entre los que abordan la imposición patrimonial podemos referirnos a De Pablos (1990) o (2001) referido al Impuesto sobre el Patrimonio Neto, si bien por la escasa trascendencia práctica de estos tributos o los extraordinarios problemas en la obtención de datos sobre los que realizar la aplicación no encontramos trabajos de este tipo respecto a la imposición patrimonial en los últimos años. También puede verse en este sentido la metodología propuesta por Pfahler (1990, p. 121).
2. García y Barberán (2003, pp. 231-257) analizan con amplitud el reparto de competencias que entre el Estado y las Comunidades Autónomas existe sobre este impuesto y el uso que éstas habían hecho hasta ese momento. También en Barberán (2005, pp. 95-116) se aborda la situación actual del impuesto desde su condición de impuesto cedido a los entes autonómicos. Por otro lado, Barberán (2005), realiza una revisión del tributo en el marco de OCDE, refiriéndose al caso español y a los riesgos de competencia fiscal entre las comunidades limítrofes.
3. La mayor parte de la riqueza que poseen los sujetos, es decir, la que no se transmite por no corresponder el relevo generacional a partir de herencias y donaciones queda al margen de este impuesto, por lo que los efectos redistributivos que pueda tener el impuesto se concretarán dentro del marco de este tipo de transmisiones, es decir, se desarrollarán en su conjunto para aquellos capitales que hayan sido transmitidos de forma gratuita. Así, la aplicación de los diversos índices que utilizaremos se referirá a la reducción de las desigualdades de las distintas porciones hereditarias pero no nos van a informar con exactitud sobre la contribución última del impuesto respecto al objetivo de redistribución del fondo total de riqueza.
4. Véase en este sentido Barberán (2003, pp. 74-76), donde se muestran las diversas técnicas de elusión impositiva que pueden darse en este tributo y se advierte de los perniciosos efectos que ello puede acarrear al conjunto del sistema fiscal.
5. Son diversos los estudios que podemos encontrar en la literatura a nivel internacional fuera del ámbito de los Estados Unidos, principalmente en Australia, Japón, Suecia, Alemania o Francia. También existen trabajos con una visión comparada de la tributación de herencias y donaciones, tal es el caso de las aportaciones de

Laitner y Ohlson (2001) para Suecia o Arrondel, Masson y Pestieau (1997) para Francia. En ambos casos se compara con el Impuesto en Estados Unidos.

6. Véase en este sentido la labor de recopilación de la literatura realizada por Melguizo (2005b), para quien el comportamiento del transmitente no es universal sino que en la formulación de cualquier modelo deben distinguirse aspectos tan diversos como el tipo de transmisión, la fiscalidad aplicable o el perfil del transmitente.
7. Quizá la variable fiscal a la que se ha dedicado mayor atención y que ha dado lugar a un mayor número de estudios ha sido el nivel de presión fiscal. McGarry (2000) considera la variable fiscal como una variable *dummy*, concluyendo que la cuantía y la probabilidad de realizar una donación varían en el mismo sentido que el tipo de gravamen, incrementándose este efecto a medida que se tiene una menor esperanza de vida. Slemrod y Kopczuk (2000) relacionan tipos de gravamen y edad del transmitente determinando que el efecto negativo es mayor para aquellos que han fallecido más ancianos y que ha realizado testamento. Joulfaian (2000), finalmente, lleva a cabo un regresión de la probabilidad de realizar donaciones en función del precio fiscal de éstas, obteniendo resultados significativos y confirmando las actividades de planificación fiscal en los contribuyentes más ricos.
8. Atkinson (1981, p. 210) recoge los resultados de las investigaciones de Harbury y McMahon en Gran Bretaña sobre los individuos que dejaron en herencia una considerable riqueza en 1956-1957 y 1965. Tomando una muestra de los varones fallecidos, calcularon los patrimonios que habían heredado de sus padres para así examinar en qué medida existían antecesores ricos, excluyendo premeditadamente las transmisiones en forma de regalos o donaciones. El estudio obtiene como conclusiones que más de las dos terceras partes de esos ricos transmitentes habían heredado a su vez cantidades sustanciales. Posteriormente pueden encontrarse múltiples artículos que avalan esta idea desde distintos puntos de vista;
 - Atkinson (1977, pp. 156-174), donde se estudia siguiendo un modelo de ciclo vital el impacto que los impuestos que gravan la riqueza tiene sobre el objetivo de la redistribución de la riqueza.
 - Harbury (1974, pp. 163-168), en el cual se afirma que la relación hereditaria padre-hijo es la variable más destacada en la composición de los grandes patrimonios.
 - Blinder (1977, pp. 174 y 175), en el que se mencionan los efectos últimos de las herencias, y que producen, en definitiva, una desigualdad total de rentas.
 - Stiglitz (1977, pp. 145-156), que analiza los distintos factores que influyen en la distribución de la riqueza, donde se da especial relevancia a las transmisiones de carácter gratuito.
9. Las gestiones realizadas en torno a la obtención de información sobre aspectos como recaudación por donaciones o herencias o la distribución de la recaudación por distintos tramos cuantitativos de bases liquidables han resultado, en gran parte, infructuosas. Desde la cesión de este impuesto a las Comunidades Autónomas ha habido un vacío en lo que se refiere a la elaboración de cifras estadísticas. Los nuevos entes gestores de este tributo se han limitado a hacer públicos ante la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda cifras de liquidaciones y autoliquidaciones presentadas, así como los volúmenes de recaudación final, lo cual es claramente insuficiente para realizar un análisis riguroso de la realidad económica de este impuesto a nivel nacional. Arnaiz y Ferrari (1987, p. 249) también se lamentan de esta circunstancia y encuentran su explicación, además de en su cesión a las Comunidades Autónomas y su escasa importancia recaudatoria, en la exclusión del impuesto del «Nuevo Procedimiento de Gestión Tributaria», lo cual hubiera permitido el proceso de datos precisos sobre esta figura tributaria.
10. La información obtenida respecto a las liquidaciones, facilitada directamente por la administración autonómica a partir de los datos facilitados por los declarantes, sólo reflejaba aquéllas con cuota a ingresar positiva, por lo que aquellos casos en los que la liquidación resultaba con cuota a pagar cero no quedaban incluidos. Además, el perfil del sujeto que solicita la liquidación por parte de la Administración puede estar delimitado por circunstancias tales como cierta premura en liquidar la herencia, la ausencia de asesoramiento externo o la inexistencia de una planificación fiscal premeditada. Estas circunstancias hicieron necesario completar los datos con otros procedentes de autoliquidaciones, dado que la mayor parte de los expedientes se refieren a transmisiones hereditarias de muy pequeña cuantía. Éstos fueron obtenidos manualmente sobre un número determina-

do de expedientes elegidos aleatoriamente entre contribuyentes anónimos y relativos al último ejercicio de la muestra, el año 2000. De este modo, los datos que utilizaremos en nuestro análisis tratan de dar una visión más completa del comportamiento de este tributo al considerar los diversos procedimientos de cuantificar el importe a pagar por este impuesto.

11. Originariamente Musgrave y Thin (1948, p. 499) se refieren a este índice como $[(T1/Y1)-(T0/Y0)]/Y1-Y0$, si bien luego se desglosa en otras fórmulas que contempla infinitos cambios de renta.
12. La determinación de la elasticidad respecto de la cuota íntegra responderá a la siguiente expresión:

$$Ei = [L(Cli/Cl_{i-1})/L(Bi/B_{i-1})] \quad (2)$$

donde Cl_i y Bi representan respectivamente la cuota líquida media y la base imponible media de los contribuyentes situados en ese tramo impositivo. No obstante, en su aplicación nos encontramos con un problema técnico que consiste en que no pueden ser aplicadas directamente al primer tramo de base imponible las fórmulas anteriores, por lo que se ha fijado dicho valor como la media ponderada del resto de las elasticidades calculadas para los distintos tramos.

Por otro lado, una vez obtenidos los valores parciales de elasticidad, podemos realizar el cálculo de la elasticidad global o total del Impuesto a través de la agregación de la elasticidad para cada tramo de materia imponible debidamente ponderado por el coeficiente de dividir la cuota correspondiente a cada tramo por la cuota líquida total, tal y como se describe a continuación;

$$Eg = \frac{\sum_{i=1}^n n(Ei * CLi)}{\sum_{i=1}^n n CLi}$$

13. En este caso los resultados deberían ofrecer indicadores inferiores a la unidad para confirmar una estructura progresiva. Al igual que en el caso anterior, es posible calcular la progresión residual global del impuesto sumando los índices de progresión residual calculados para cada tramo del impuesto ponderados por el coeficiente resultante de dividir la cantidad transmitida neta en cada tramo de materia imponible por el importe total del patrimonio transmitido neto del impuesto, es decir, tal y como se describe en la siguiente expresión;

$$PRG = \frac{\sum_{i=1}^n PRi(Bli * CLi)}{\sum_{i=1}^n (Bli - CLi)}$$

14. Lagares (1975, p. 147), Marín (1987, p. 138), Albi (1994, p. 323).
15. Algebraicamente, si denominamos K al índice de Kakwani:

$$K = GCL - GBI$$

donde GCL y GBI son los índices de concentración de Gini de la cuota a ingresar y de la base imponible, de modo que un impuesto será progresivo si K es positivo y regresivo en caso contrario.

16. El índice de Reynolds-Smolensky medirá el efecto redistributivo a partir de la siguiente formulación:

$$\Pi RS = (Gd - Ga) - Ga$$

La distribución del patrimonio antes del impuesto coincide con el reparto en los diferentes tramos de la base imponible entre los contribuyentes, mientras que la distribución del patrimonio después del impuesto es una magnitud que se obtiene al minorar la base imponible en el importe de la cuota a ingresar por el Impuesto.

17. Emplearemos la notación convencional G para los índices de Gini de las distintas variables y C para los índices de concentración en los casos que sea necesario.
18. Los índices que con este propósito vamos a utilizar son el índice de progresividad de la cuota, el de progresividad residual y, finalmente, el de progresividad del tipo medio. Para el cálculo de los distintos indicadores se han tendido en cuenta aquellas circunstancias que condicionan la cuantía del impuesto a pagar. Así hemos di-

vidido el trabajo en tres tarifas distintas aplicables según los coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y dentro de cada una de ellas se contemplan transmisiones hacia perceptores con distintos niveles de patrimonio previo, lo cual modificará el coeficiente aplicable y, por tanto, el tipo medio resultante. A fin de agilizar el análisis contemplamos solamente cuatro niveles de transmisión (5, 10, 50 y 100 millones de pesetas), si bien se distribuyen entre distintos niveles de la tarifa impositiva. No obstante, como la cuantía de éstos supuestos difiere notablemente, esto nos permitirá comprobar la evolución de los índices ante variaciones en la materia imponible.

19. Esta diferencia con las liquidaciones puede deberse a que en éstas se incluyen la totalidad de las grandes herencias habidas en el período, puesto que sobre ellas la Administración ha realizado liquidaciones complementarias, incorporándolas a sus bases de datos. Esta circunstancia, dada la progresividad del impuesto, influye decisivamente en las posibilidades redistributivas que ofrecen los datos proporcionados.
20. Hemos de tener en cuenta respecto a los resultados obtenidos que la interpretación de los *IIRS* es distinta según nos estemos refiriendo a base o cuota impositiva. En el primero de los casos, la aplicación de reducciones dará lugar a una mayor desigualdad y, por tanto, a indicadores negativos que reflejarán el impacto redistributivo de éstas. Esto es debido a que las reducciones operan como una subvención al impuesto, resultando decisivas para las pequeñas transmisiones que ven reducida la riqueza sometida a gravamen, mientras que en las de cuantía relevante apenas resultan perceptibles. Por otro lado, en la aplicación de la tarifa hemos de esperar resultados positivos ya que, dado el carácter progresivo del impuesto, la cuota a ingresar será mayor conforme las transferencias de riqueza incrementen su cuantía, contribuyendo de este modo a la disminución en la desigualdad de las transmisiones una vez que se haya liquidado el impuesto.
21. Una vez más, los datos pueden resultar engañosos debido a que las liquidaciones no recogen aquellas en las que las reducciones de la base han dado lugar a bases liquidables negativas, por lo que hemos de suponer que el componente relativo a la base debería ser forzosamente mayor. Así, adelantando datos de las autoliquidaciones que veremos más adelante y en los que sí se contemplan esos casos, el componente de la base es mucho mayor, hasta un 81 por 100, condicionado por el destacable papel que juegan las reducciones personales. Mientras, el peso que aquí tiene una tarifa marcadamente progresiva es mucho menor.

Referencias

- Albi Ibáñez, E. (1974), "Las transferencias intergeneracionales y la distribución de la renta y el patrimonio", *Hacienda Pública Española*, 28: 153 y ss.
- Albi Ibáñez, E. (1977), "El análisis teórico de la distribución patrimonial de los impuestos sobre el patrimonio", en *Hacienda Pública Española*, 45: 143 y ss.
- Albi Ibáñez, E. (1986), "Las nuevas orientaciones de la teoría de la imposición y la política tributaria", en *Hacienda Pública Española*, 100: 185-204.
- Arcarons, J. y S. Calonge (2003), "El Impuesto sobre el Patrimonio: un modelo de microsimulación para el análisis de sus reformas", en *X Encuentro de Economía Aplicada*, Tenerife, febrero 2003.
- Arnaiz, G. y I. Ferrari (1987), "Impuesto sobre sucesiones: Datos para un informe", *Papeles de Economía Española*, 30-31: 249-264.
- Arrondel, L., A. Masson y P. Pestieau (1997), "Bequest and Inheritance: empirical issues and France-US comparison", en G. Erreygers y T. Vandevelde (ed.) (1997), *Is inheritance legitimate?: ethical and economic aspects of wealth transfers*, Berlin: Springer Verlag, capítulo 4, pp. 89-125.
- Arrondel, L. y A. Laferrere (2001), "Taxation and wealth transmission in France", *Journal of Public Economics*, 79 (1): 3-33.

- Arrondel, L. y A. Masson (2001): "Family transfers involving three generations", *Journal of Public Economics*, 79: 3-33.
- Atkinson, A. (1977), "Impuesto sobre el Capital, la redistribución de la riqueza y el ahorro individual", *Hacienda Pública Española*, 45: 156-174.
- Auten, G. y D. Joulfaian (1996): "Charitable contributions and intergenerational transfers", *Journal of Public Economics*, 59 (1): 89-125.
- Barberán, M. A. (2003), "Presente y futuro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones", *Cuadernos de Información Económica*, 173: 73-85.
- Barberán, M. A. (2005a), *La imposición sobre las herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Granada: Comares.
- Barberán, M. A. (2005b), "El comportamiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ante los principios básicos de la imposición", en *Revista Asturiana de Economía*, 32: 95-117.
- Barberán, M. A. (2005c), "Inheritance taxes in the EU fiscal systems: the present situation and future perspectives", *FUNCAS Documentos de trabajo*, n.º 233.
- Barro, R. J. (1974), "Are government bonds net wealth?", *Journal of political Economy*, n.º 82 (6): 1095-1117.
- Bartlett, B. (1997), "The end of State Tax? Special Report", en *Tax Notes*, 7 de julio: 105-110.
- Blinder, A. (1977), "Un modelo sobre riqueza heredada", *Hacienda Pública Española*, 45: 174-187.
- Breña, F. (1982), *Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Secretaría General Técnica, Madrid.
- Britton Eller, M. (1997), "Federal Taxation of Wealth Transfers, 1992-1995", *Statistics of Income Bulletin*, 16-3 (Winter 1996-1997): 43-46.
- Atkinson, A. (1981), *La economía de la desigualdad*, Barcelona: Crítica S. A.
- Badenes, N., J. López-Laborda y J. Onrubia (2001), "Efectos redistributivos y sobre el bienestar social del tratamiento de las cargas familiares en el nuevo IRPF", *Documento de Trabajo*, n.º 167/2001, Fundación de Cajas de Ahorro Confederadas para la Investigación Económica y Social, Madrid.
- Castañer, J. M., J. Onrubia y R. Paredes (1999), "Efectos de la reforma del IRPF sobre la renta disponible y su distribución y sobre el bienestar social: un ejercicio de simulación con microdatos", *Papeles de Trabajo*, n.º 13, Instituto de Estudios Fiscales.
- Checa González, C. (1996), *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; materiales para la reflexión*, Madrid: Marcial Pons.
- De Pablos, L. (1985), "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y en la Comunidad Económica Europea", *Hacienda Pública Española*, 96: 201-229.
- De Pablos, L. (1990), *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda.
- De Pablos, L. (2001), "La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales", *Hacienda Pública Española. Monografías 2001*: 281-322.
- Domínguez Barrero, F. y J. López Laborda (2001): *Planificación fiscal*, Barcelona: Ariel, S. A.

- Frank, R. H. (2000), "Progressive taxation and the incentive problem", en J. B. Slemrod, *Does Atlas shrug? The economic consequences of taxing the rich*, New York Russell Sage Foundation; Cambridge and London, Harvard University Press cap. 15: 490-507.
- Gale, W. G. y J. Scholz (1994), "Intergenerational Transfer and the Accumulation of Wealth", en *Journal of Economic Perspectives*, 8 (4): 145-160.
- Gale, W. G., J. Hines y J. Slemrod (2001), *Rethinking Estate and Gift Taxation*, Washington, D. C.: Brookings Institution Press.
- García, A. y M. A. Barberán (2003): "El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal", en *Revista Aragonesa de Administración Pública*, 22: 231-257.
- Harbury, C. (1974), "La herencia y la distribución personal del patrimonio en Gran Bretaña", *Hacienda Pública Española*, 28: 163-168.
- Haslett, D. W. (1997), "Distributive justice and inheritance", en G. Erreygers y T. Vandeveld, *Is inheritance legitimate?*, Berlín: Springer, cap. 6: 133-155.
- Hu, S. (1989), "Uncertain lifetime, the annuity market, and estate taxation", *Journal Public Economics*, 40: 217-235.
- Ihori, T. (2001), "Wealth taxation and economic growth", *Journal Public Economics*, 79 (1): 129-148.
- Joulfaian, D. (1998), "The Federal Estate tax and Gift Tax: Description, Profile of Taxpayer and Economic Consequences", *Office of Tax Analysis Paper 80*, U. S. Department of Treasury.
- Joulfaian, D. (2000), "Estate taxes and Charitable Bequest by the wealthy", *National Tax Journal*, 53 (3): 743-764.
- Joulfaian, D. y G. Auten (1996), "Charitable contributions and intergenerational transfers", *Journal of Public Economics*, 59: 55-68.
- Kakwani, N. C. (1977), "Measurement of tax progressivity: An international comparison", *The Economic Journal*, 87: 71-81.
- Kopczuk, W. y J. Slemrod (2000), "The Impact of the Estate Tax on the wealth Accumulation and avoidance behavior of donors", *Working Paper Series. Working paper n.º 7960*, National Bureau of Economic Research.
- Lagares, M. (1972), *El Impuesto sobre el Patrimonio. Características y funciones en un sistema tributario*, Libro de Bolsillo del Instituto de Estudios Fiscales.
- Lagares, M. (1975), "La distribución de la carga tributaria en España: algunos aspectos de interés para la política fiscal", *Hacienda Pública Española*, 33: 141-159.
- Laitner, J. y H. Ohlsson (2001): "Bequest motives a comparison of Sweden and the United States", *Journal of Public Economics*, 79: 205-236.
- Marín, J. (1987), "La estructura de la progresividad del IRPF", *Papeles de Economía Española*, 30-31: 138-148.
- Melguizo, M. (2005a), "Herencia versus donaciones en las transmisiones lucrativas de bienes entre padres e hijos: ¿una estrategia de planificación fiscal?", en *XII Encuentro de Economía Pública*, Palma de Mallorca, febrero.

- Melguizo, M. (2005), *Planificación fiscal en las transmisiones lucrativas de padres a hijos: Aspectos metodológicos y aplicaciones*, tesis doctoral de la Universidad de Zaragoza, mimeo.
- McGarry, K. (1999), "Inter vivos transfers and intended bequests", *Journal of Public Economics*, 73: 321-351.
- McGarry, K. (2000), "Behavioural responses to the estate tax: inter vivos giving", *National Tax Journal*, LIII (4): 913-931.
- Musgrave, R. A. y T. Thin (1948), "Income Tax Progression, 1929-48", *Journal of Political Economy*, 56: 498-514.
- Onrubia, J. y M. C. Rodado (2000), "Descomposición de los efectos redistributivos de la reforma del IRPF", *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, 9.
- Pfähler, W. (1990), "Redistributive effect of income taxation: decomposing tax base and tax rates effects", *Bulletin of Economic Research*, 42: 121-129.
- Poterba, J. M. (2000), "The State Tax and After-Tax Investment Returns", en Slemrod (2000).
- Poterba, J. M. (2001): "Estate and gift taxes and incentives for inter vivos giving in the US", *Journal of Public Economics*, 79: 237-264.
- Slemrod, J. (ed.) (2000), *Does Atlas Shrug? The Economic consequences of taxing Rich*, New York: Harvard University Press and Russell Sage Foundation.
- Stiglitz, J. (1977): "La distribución de la renta y la riqueza entre los individuos", *Hacienda Pública Española*, 45: 145-156.
- Zilcha, I. (2003): "Intergenerational Transfer, production and income distribution", *Journal of Public Economics*, 87 (3-4): 489-513.

Abstract

Nowadays, there is an interesting discussion about the utility of keeping the taxes on heritage in modern fiscal systems. Nevertheless this controversy has not been properly reflected yet in the academic research and there is not enough investigation into the reasons that justify their existence and their real situation in our tax system. The aim of this investigation is to quantify the main support of this tax: its contribution to wealth distribution. Apart from the methodology explained, we make an estimation based on the real data of tax-payers as well as the theoretical progressivity of the tax's design on the overall redistributive impact, separating the deferent tax elements and between groups of family relationship.

Key words: Tax incidence, progressivity, wealth redistribution, fiscal system optimum.

JEL classification: H21, H23.